



100 21 122
200 21 80
Gemeinde: Z. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 17.3.2022 RNA/OSC/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. März 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie Schmidlin als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2017 (Sonderveranlagungen)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Am 11. April 2018 und am 25. Oktober 2018 erstattete die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), Meldung, dass A. _____ (Rekurrent) infolge Invalidität von der Pensionskasse C. _____ (C. _____) zwei Kapitalleistungen im Umfang von CHF 130'840.15 (Auszahlungsdatum: 5.3.2018) und von CHF 127'237.35 (Auszahlungsdatum: 5.12.2017) ausbezahlt erhalten hat (pag. 10 und 12). Als Datum hinsichtlich Versicherungsereignis wurde auf beiden Meldungen der 27. Oktober 2015 aufgeführt. Die Steuerverwaltung erfasste diese beiden Kapitalzahlungen am 12. März 2019 mit Sonderveranlagung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2015, wobei die Steuerverwaltung als Ereignisdatum den 28. Oktober 2015 festsetzte. Die von den Rekurrenten hiergegen erhobene Einsprache wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 3. Dezember 2019 gutgeheissen und die Sonderveranlagung pro 2015 wurde vollständig aufgehoben. Stattdessen wurden die beiden Kapitalzahlungen der C. _____ an den Rekurrenten nunmehr mit (vordatierter) Sonderveranlagung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2017 vom 3. Dezember 2019 erfasst. Als Ereignisdatum führte die Steuerverwaltung weiterhin den 28. Oktober 2015 auf.

B. Gegen die Sonderveranlagung pro 2017 erhoben der Rekurrent und dessen Ehefrau, B. _____ (Rekurrentin; zusammen: Rekurrenten), mit Schreiben vom 1. Dezember 2019 Einsprache. Sie beantragten, bei der Besteuerung der Kapitalzahlungen der C. _____ auf das Auszahlungsdatum abzustellen, zumal das Datum des Versicherungsereignisses nicht massgebend sei. Vielmehr sei entscheidend, wann die steuerpflichtige Person über die Kapitalleistung verfügen könne, was erst mit der Auszahlung der Fall sei. Laut Entscheiden der Eidgenössischen Invalidenversicherung (IV) habe der Invaliditätsgrad des Rekurrenten im Jahr 2017 50 % betragen. Erst am 1. März 2018 sei der Invaliditätsgrad auf 100 % festgesetzt worden. Die C. _____ habe sich bei der Vornahme der Leistungsbescheide gesetzes- und reglementkonform verhalten. In Fällen von Vorbezügen trete die Fälligkeit erst ein, wenn die Vorsorgeeinrichtung den Anspruch vorbehaltlos anerkenne. Dies erfolge mit der Auszahlung, weshalb in der Praxis der Auszahlungstermin für die Steuererhebung massgebend sei. Die Rekurrenten machen weiter geltend, dass sie weder auf das Verfahren der IV noch auf die Leistungsbescheide der C. _____ hätten Einfluss nehmen können.

C. Mit Schreiben vom 29. Januar 2021 teilte die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit, dass sie gedenke, die Einsprache abzuweisen. Sie führte aus, dass die Rekurrenten nicht hätten darlegen können, weshalb aus der Teil-IV-Rente eine Vollrente geworden sei. Aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen dem Start der Teilrente und dem Start der Vollrente gehe die

Steuerverwaltung davon aus, dass es sich vorliegend nicht um zwei unabhängige Vorgänge handle, weshalb die Voraussetzungen für eine Besteuerung der Kapitalauszahlung des Sondersparguthabens erfüllt seien. Mit (vordatiertem) Entscheid vom 18. März 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Bundessteuer pro 2017 ab.

D. Hiergegen haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 15. März 2021 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Wiederum beantragen Sie, dass auf das Auszahlungsdatum abzustellen und einzig die Kapitalzahlung der C. _____ im Umfang von CHF 127'237.35 im Steuerjahr 2017 zu besteuern sei. Die Kapitalzahlung von CHF 130'840.15 hingegen sei mit Sonderveranlagung pro 2018 zu erfassen. So seien Kapitalleistungen dann der steuerpflichtigen Person zuzurechnen, wenn diese darüber verfügen könne, was erst im Zeitpunkt der Auszahlung der Fall sei. Weiter führen die Rekurrenten aus, dass das Arbeitsverhältnis am 28. Februar 2018 durch die Arbeitgeberin D. _____ (D. _____) aufgelöst worden sei. Mit Schreiben vom 15. Februar 2018 habe die C. _____ dem Rekurrenten mitgeteilt, dass die zweite Kapitalabfindung von CHF 130'840.15 mit Fälligkeit vom 1. März 2018 – mithin am ersten Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses – ausbezahlt werde. Die Fälligkeit sei somit erst am 1. März 2018 eingetreten. Entsprechend sei das IV-Verfahren für die Frage der Besteuerung auch gar nicht relevant, sondern einzig die Auflösung des Arbeitsverhältnisses. Die Vorsorgeeinrichtung könne den Leistungsanspruch auch unabhängig vom Vorliegen eines rechtskräftigen IV-Entscheids aufgrund einer vertrauensärztlichen Prüfung festlegen. Die Rentennachzahlung habe folglich keine Auswirkung auf die Fälligkeit der zweiten Kapitalleistung. Obwohl das IV-Verfahren für die Frage der Besteuerung der Kapitalleistungen nicht massgeblich sei, sei mitzuteilen, dass der Invaliditätsgrad des Rekurrenten bis 28. Februar 2018 auf 50 % festgesetzt worden sei. Erst ab 1. März 2018, also nach Aufhebung des Arbeitsverhältnisses, sei ein Invaliditätsgrad von 100 % festgelegt worden. Für die Besteuerung des gesamten Sondersparguthabens im Jahr 2017 seien die Voraussetzungen nicht erfüllt. Sodann hätten die Rekurrenten der Steuerverwaltung nicht zu begründen, weshalb eine IV-Rente gesprochen worden sei. Ebenso wenig hätten sie über den Gesundheitszustand Auskunft zu geben oder darzulegen, weshalb zunächst eine Teil- und anschliessend eine Vollrente gesprochen worden sei. Die zeitliche Nähe spiele keine Rolle. Es bestehe keine Rechtsgrundlage, solche heiklen, persönlichen Daten einzufordern.

E. Am 5. Mai 2021 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie führt aus, dass der massgebende Sachverhalt aufgrund der Akten nicht abschliessend beurteilt werden könne. Aufgrund der Schilderungen der Rekurrenten sei jedoch davon auszugehen, dass der Rekurrent erkrankt sei und in der Folge ab dem

1. November 2017 bis 28. Februar 2018 eine halbe IV-Rente erhalten habe. Seit dem 1. März 2018 habe der Rekurrent sodann eine Vollrente erhalten. Angesichts dessen, dass es gemäss Leistungsbescheid der C._____ für die Zeit vom 1. November 2017 bis 28. Februar 2018 rückwirkend zu einer IV-Rentennachzahlung gekommen sei, welche einer halben IV-Rente entspreche, sei davon auszugehen, dass der Rekurrent seit 1. November 2017 als vollinvalid gelte. Diese von der Steuerverwaltung mehrfach mitgeteilte Sachverhaltsdarstellung sei von den Rekurrenten nie explizit widerlegt worden. Die Kapitalleistungen seien im Steuerjahr 2017 zu besteuern, da der Zeitpunkt der Fälligkeit, das heisse der Eintritt der Invalidität, im Jahr 2017 vorgelegen habe.

F. Im Sinne einer Replik haben die Rekurrenten hierzu mit Schreiben vom 19. Mai 2021 Stellung genommen. Ergänzend zu ihren bisherigen Ausführungen bringen die Rekurrenten vor, dass das Arbeitsverhältnis und damit der Versicherungsschutz aus beruflicher Vorsorge bis 28. Februar 2018 bestanden habe. Die Kapitalleistung von CHF 130'840.15 müsse folglich als Altersleistung betrachtet werden. Rechtsanspruch und Fälligkeit seien somit am ersten Tag nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, mithin am 1. März 2018, eingetreten. Ebenso wenig wie das IV-Verfahren sei auch das Versicherungsereignis vom 27. Oktober 2015 für die Besteuerung der Kapitalleistung massgebend. Das Arztzeugnis vom 27. Oktober 2015 habe gegenüber der D._____ erstmals eine krankheitsbedingte Reduktion der Arbeitsleistung um 50 % bescheinigt.

G. Die ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidungswesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über

die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist umstritten, ob die Steuerverwaltung zu Recht beide Kapitalbezüge aus beruflicher Vorsorge mit Sonderveranlagung pro 2017 erfasst hat. Die Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass der Rekurrent seit 1. November 2017 als vollinvalid gelte, weshalb der Auszahlungsgrund für beide Zahlungen im Steuerjahr 2017 liege. Demgegenüber sind die Rekurrenten der Ansicht, dass einzig auf den Auszahlungszeitpunkt abzustellen sei. Folglich ist zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt die beiden Kapitalleistungen der Besteuerung unterlagen.

3. Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, einschliesslich der Kapitalabfindungen, unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 26 Abs. 1 StG; Art. 22 Abs. 1 DBG). Kapitalleistungen aus Vorsorge werden ohne Berücksichtigung von Sozialabzügen separat besteuert (Art. 44 Abs. 1 Bst. a StG; ähnlich Art. 38 Abs. 1 DBG). Neben den Folgen des Alters (so bei der Pensionierung) sind bei der beruflichen Vorsorge auch der Tod des Steuerpflichtigen und dessen Invalidität miterfasst (Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, N. 6b zu Art. 38 DBG). Die Steuerverwaltung legt die Steuern für Kapitalleistungen aus Vorsorge in sog. Sonderveranlagungen fest, welche sie getrennt von der ordentlichen Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern erlässt. Mehrere Kapitalleistungen in einem Steuerjahr können mit mehreren Sonderveranlagungen erfasst werden (VGE 100 2010 381/382 vom 8.8.2012, E. 3.5, nicht publiziert). Bei den Kantons- und Gemeindesteuern werden mehrere im gleichen Steuerjahr ausbezahlte Kapitalleistungen für die Jahressteuer zusammengerechnet (Art. 44 Abs. 4 Satz 2 StG), wobei sich aus der Gesetzessystematik ergibt, dass alle in Art. 44 Abs. 1 StG aufgezählten Kapitalleistungen dieser Zusammenrechnung unterliegen. Bezüglich der direkten Bundessteuer fehlt eine analoge Bestimmung; Art. 38 Abs. 1^{bis} DBG sagt lediglich aus, dass die Steuern für dasjenige Steuerjahr festgesetzt werden, in dem die Leistungen zugeflossen sind. Ungeachtet der fehlenden ausdrücklichen Regelung ist in Lehre und Rechtsprechung unbestritten, dass mehrere Kapitalleistungen des gleichen Steuerjahrs für die Besteuerung auch betreffend die direkte Bundessteuer zusammenzurechnen sind und derselben Jahressteuer unterstellt werden (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 11 zu Art. 38 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, 2019, N. 14 zu Art. 38 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 32

zu Art. 38 DBG; BGer 2C_954/2010 vom 8.12.2011, in StR 2012 S. 179 E. 4.1). Gerechtfertigt wird diese Faktorenaddition damit, dass die entsprechenden Leistungen auf dem gleichen Rechtsgrund beruhen (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 2 zu Art. 48 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 14 zu Art. 38 DBG). Die Jahresbezogenheit der Einkommenssteuer verbietet es grundsätzlich, Kapitalleistungen, die in verschiedenen Steuerperioden zugeflossen sind, gemeinsam zu besteuern (vgl. Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 12 zu Art. 38 DBG). Eine Zusammenrechnung ist jedoch geboten, wenn bei Auszahlungen von Kapitalleistungen in verschiedenen Jahren von einem steuerrechtlichen Zufluss im gleichen Steuerjahr auszugehen ist. Das ist namentlich dann der Fall, wenn verschiedene Kapitalleistungen auf demselben Vorsorgeereignis beruhen (Marina Züger, Steuerliche Missbräuche nach Inkrafttreten der 1. BVG-Revision, in ASA 75 S. 550).

3.1 Vorsorgeleistungen sind grundsätzlich erst dann zu besteuern, wenn sie fällig sind (Art. 84 BVG). Allgemein gilt ein Einkommen nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als zugeflossen und damit erzielt, wenn die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder einen unwideruflichen Rechtsanspruch darauf erwirbt. Die Begründung des Anspruchs auf die Forderung ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder bei der Zahlung. Vorherrschend ist die Besteuerung im Zeitpunkt des Forderungserwerbs. Von diesen Grundsätzen wird in der Steuerpraxis nur ausnahmsweise abgewichen. Namentlich wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher betrachtet werden muss, wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGer 2C_298/2015 vom 26.4.2017, E. 4.3.1; BGer 2C_245/2009 vom 20.10.2009, E. 3.1, jeweils m.w.H.). Im Zusammenhang mit Leistungen aus Vorsorge vermag das alleinige Abstellen auf das Auszahlungsdatum gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hingegen nicht zu überzeugen, zumal eine derartige Anknüpfung zu sehr von Zufälligkeiten abhängt und Möglichkeiten eröffnet, die sich mit Grundsätzen einer vernünftigen Steuerplanung nicht mehr vereinbaren lassen (BGer 2C_245/2009 vom 20.10.2009, E. 4.2; vgl. auch RKE 100 20 282 vom 15.6.2021, E. 3.3).

3.2 Der Zeitpunkt der Fälligkeit unterscheidet sich je nach Art des Versicherungsereignisses. Zunächst ist deshalb zu prüfen, aus welchem Grund die C._____ dem Rekurrenten die vorliegend fraglichen Kapitalleistungen ausbezahlt hat. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, handelt es sich bei den vom Rekurrenten bezogenen Leistungen der C._____ offensichtlich um Kapitalabfindungen gemäss Art. 57 des Vorsorgereglements des Vorsorgewerks C._____ vom _____ (VR-C._____), führen doch beide vorliegend fraglichen Leistungsbescheide der C._____ als Auszahlungsgrund jeweils "Kapitalabfindung Guthaben freiwillige Sparbeträge / Sondersparguthaben" auf (pag. 113 und 115). Art. 57 Abs. 1 Bst. b

VR-C._____ sieht vor, dass bei Teilinvalidität die anspruchsberechtigte Person das geöfnete Guthaben aus freiwilligen Sparbeträgen i.S.v. Art. 25 VR-C._____ entsprechend dem Teilanspruch als einmalige Kapitalabfindung beziehen kann. Für den Fall der Vollinvalidität hält Abs. 2 desselben Artikels sodann fest, dass das geöfnete Guthaben als einmalige Kapitalabfindung ausbezahlt wird. Inwiefern es sich bei der zweiten Auszahlung um eine Altersleistung handeln soll, wie von den Rekurrenten geltend gemacht (Bst. F hiavor), kann unter diesen Umständen nicht nachvollzogen werden. Vielmehr ist nachfolgend davon auszugehen, dass es sich sowohl bei der ersten als auch bei der zweiten Kapitalabfindung der C._____ um Invalidenleistungen aus beruflicher Vorsorge handelt. Nachfolgend ist somit einzig der Besteuerungszeitpunkt derartiger (Kapital-)Leistungen zu prüfen.

3.3 Art. 26 Abs. 1 BVG sowie Art. 54 VR-C._____ sehen vor, dass für den Beginn des Anspruchs auf Invalidenleistungen sinngemäss die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG; SR 831.20), insbesondere Art. 29 IVG, gelten. Da das VR-C._____ keine abweichende Regelung betreffend den Beginn des Anspruchs für überobligatorische Vorsorgeleistungen enthält, findet auch hier Art. 26 Abs. 1 BVG Anwendung (Marc Hürzeler in: Kommentar zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht, BVG und FZG, 2. Aufl., 2019, N. 4 zu Art. 26 BVG). Gemäss Art. 29 IVG entsteht der Rentenanspruch namentlich frühestens nach Ablauf von sechs Monaten nach Geltendmachung des Leistungsanspruchs nach Art. 29 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG; SR 830.1). Die anspruchsberechtigte Person hat die Leistungen folglich geltend zu machen, andernfalls die Versicherungsträgerin grundsätzlich keine Leistungen zu erbringen hat (vgl. Felix Richner, Zeitpunkt des Zufließens von Leistungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Selbstvorsorge, ASA 62 S. 513, S. 530 f.; Isabelle Vetter-Schreiber in: BVG/FZG Kommentar, OFK, 4. Auflage, 2021, N. 49 zu Art. 23 BVG). Der Vorsorgefall Invalidität tritt damit nicht bereits mit dem schädigenden Ereignis bzw. der der Invalidität zugrundeliegenden Arbeitsunfähigkeit ein, sondern erst mit Entstehen des Anspruchs auf Invalidenleistung (BGE 134 V 28 E. 3.4). Ein Abstellen auf den Eintritt des schädigenden Ereignisses würde sich auch deshalb nicht als sachgerecht erweisen, zumal zu diesem Zeitpunkt der genaue Umfang der Leistung, die der geschädigten Person zusteht, regelmässig noch nicht bekannt ist und folglich noch nicht von einem festen Rechtsanspruch ausgegangen werden kann (vgl. hierzu BGer 2C_299/2015 vom 26.4.2017, E. 4.3.2). Ebenso wenig kann der Zeitpunkt des Gesuchs für die Entstehung des Anspruchs massgebend sein, da auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar ist, ob überhaupt und in welchem Umfang (Invaliditätsgrad) ein Anspruch besteht. Erst wenn ein entsprechender Entscheid durch die IV vorliegt, kann ein allfälliger Anspruch betragsmässig festgesetzt werden. Wie sich grundsätzlich bereits aus den eingangs erwähnten Gesetzesverweisen ergibt, ist der Entscheid der IV für die

Einrichtung der beruflichen Vorsorge grundsätzlich verbindlich (vgl. Art. 54 Abs. 2 Satz 1 VR-C. _____), es sei denn, die Verfügung ist der Vorsorgeeinrichtung nicht eröffnet worden oder die Verfügung erweist sich als offensichtlich unrichtig bzw. unhaltbar. Diesfalls wäre die Vorsorgeeinrichtung befugt, den Invaliditätsgrad durch vertrauensärztliche Prüfung selber festzusetzen (Isabelle Vetter-Schreiber, a.a.O., N. 50 und 55 f. zu Art. 23 BVG; Marc Hürzeler, a.a.O., N. 3 zu Art. 26 BVG). Sobald eine rechtskräftige Verfügung der IV vorliegt, besteht folglich auch ein Anspruch auf Invalidenleistungen aus beruflicher Vorsorge, wobei sich der Umfang der BVG-Leistung aus dem durch die IV festgesetzten Invaliditätsgrad ergibt. Entsprechend ist der Umfang der Leistung aus beruflicher Vorsorge ab dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Verfügung der IV nicht mehr mit Unsicherheiten verbunden und es kann von einem unwiderruflichen Rechtsanspruch der steuerpflichtigen Person ausgegangen werden, womit Fälligkeit im Sinne des Steuerrechts vorliegt (Felix Richner, a.a.O., S. 531; so auch Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl., 2011, S. 195, insbesondere Fn. 301). Folglich ist grundsätzlich dieser Zeitpunkt für die Besteuerung der Invalidenleistung nach BVG massgebend.

4. Vorliegend ergibt sich aus den Akten, was folgt: Von seinem Arzt wurde der Rekurrent ab 27. Oktober 2015 bis auf Weiteres zu 50 % krankgeschrieben. Nachdem Arbeitsintegrationsmassnahmen der D. _____ erfolglos geblieben sind, wurde das Arbeitsverhältnis per 28. Februar 2018 gekündigt (Beilage zu Rekurs und Beschwerde vom 15.3.2021). Mit Verfügung vom 26. Oktober 2017 hat die IV dem Rekurrenten eine Rentennachzahlung in Aussicht gestellt, wobei aber mitgeteilt wurde, dass noch Abklärungen betreffend die Verrechnung der Nachzahlung mit von Dritten erbrachten Leistungen am Laufen seien. Um Verzögerungen zu verhindern werde die laufende Rente der IV ab 1. Dezember 2017 vorgängig ausbezahlt. Die rückwirkende Verfügung erhalte der Rekurrent zu einem späteren Zeitpunkt. Der Anspruch des Rekurrenten ab 1. Dezember 2017 wurde auf eine halbe Invalidenrente von monatlich CHF 1'175.-- festgesetzt. Ferner hielt die IV fest, dass der Rekurrent ab 1. März 2018 Anspruch auf eine ganze Rente bei IV-Grad von 77 % habe (pag. 74). Mit Verfügung vom 16. November 2017 wurde sodann entschieden, dass der Rekurrent mit Wirkung vom 1. Oktober 2016 bis 30. November 2017 Anspruch auf eine halbe IV-Rente von CHF 1'175.-- habe. Die Nachzahlung wurde mit Leistungen der D. _____ im Zeitraum vom 1. Oktober 2016 bis 31. Oktober 2017 verrechnet (pag. 73). Betreffend die Invalidenleistungen aus berufliche Vorsorge geht aus den Akten hervor, dass dem Rekurrenten mit Leistungsbescheid der C. _____ vom 30. November 2017 ab 1. November 2017 eine Invalidenrente von CHF 3'780.90 ausbezahlt wurde. Derselbe Leistungsbescheid weist sodann die erste "Kapitalabfindung Guthaben freiwillige Sparbeiträge / Sondersparguthaben" von CHF 127'237.35 aus (pag. 115). Diese Kapitalabfindung wurde dem Rekurrenten am 6. Dezember 2017 überwiesen (pag. 114). Mit Leistungsbescheid vom 15. Februar 2018 wurde die Invalidenrente der C. _____ sodann

rückwirkend per 1. November 2017 auf CHF 7'561.75 verdoppelt. Zudem erhielt der Rekurrent die zweite "Kapitalabfindung Guthaben freiwillige Sparbeträge / Sondersparguthaben" von CHF 130'840.15 (pag. 113), welche dem Rekurrenten am 6. März 2018 überwiesen wurde (pag. 111).

4.1 Wie dargelegt, ist das Datum des schädigenden Ereignisses bzw. des Eintritts des der Invalidität zu Grunde liegenden Vorfalls, d.h. vorliegend mutmasslich der Zeitpunkt ab dem der Rekurrent erstmalig krankgeschrieben wurde (27.10.2015), für die Besteuerung der Leistungen aus beruflicher Vorsorge nicht massgebend. Ebenso wenig ist entgegen der Ansicht der Rekurrenten auf das Auszahlungsdatum abzustellen (vgl. E. 3.1 in fine hiervor). Hieran vermag auch der von den Rekurrenten vorgebrachte Bundesgerichtsentscheid BGer 2P.389/1998 vom 3. März 2000 nichts zu ändern. So hält das Bundesgericht im fraglichen Entscheid unter E. 3a lediglich fest, dass Art. 84 BVG einzig eine Besteuerung vor Fälligkeit ausschliesst und eine Besteuerung im Auszahlungszeitpunkt unter Umständen möglich ist. Zur Frage, ob eine Besteuerung im Auszahlungszeitpunkt im Zusammenhang mit Kapitalleistungen wegen Invalidität auch sachgerecht sei, äussert sich das Bundesgericht hingegen nicht, weshalb die Rekurrenten hieraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermögen.

4.2 Vielmehr ist für die Besteuerung für Kapitalleistungen aus beruflicher Vorsorge wegen Invalidität auf den Zeitpunkt der Rechtskraft des massgebenden IV-Entscheids abzustellen (vgl. E. 3.3 hiervor). Insbesondere bestehen vorliegend keine Hinweise darauf, dass die C._____ den Invaliditätsgrad selber festgesetzt hat oder dass ihr die fraglichen IV-Verfügungen nicht eröffnet worden sind. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass sich die C._____ vollumfänglich auf die IV-Verfügungen stützte. Die IV hat den Anspruch des Rekurrenten auf eine halbe IV-Rente seit 1. Oktober 2016 mit Verfügung vom 16. November 2017 und damit im Steuerjahr 2017 rechtsverbindlich festgestellt. Soweit ersichtlich ist diese Verfügung 30 Tage nach Eröffnung unangefochten und damit noch im Steuerjahr 2017 in Rechtskraft erwachsen. Da wie ausgeführt der Zeitpunkt der Rechtskraft der Verfügung der IV für die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts massgebend ist, ist zunächst festzuhalten, dass die Besteuerung der ersten Kapitalauszahlung des BVG-Sondersparguthabens von CHF 127'237.35 so oder anders zu Recht im Steuerjahr 2017 erfolgt ist, was im vorliegenden Verfahren auch unbestritten ist.

4.3 Die Feststellung des IV-Grades von 77 %, die dem Rekurrenten Anspruch auf eine volle IV-Rente verschaffte, erfolgte sodann bereits mit Verfügung vom 26. Oktober 2017 und ist, soweit ersichtlich, ebenfalls im Steuerjahr 2017 in Rechtskraft erwachsen. Dass dem Rekurrenten die volle IV-Rente erst mit Wirkung ab 1. März 2018 zugesprochen wurde, scheint darin begründet zu liegen, dass das Arbeitsverhältnis mit der D._____ noch bis 28. Februar 2018 Bestand hatte. Die D._____ war bis zu diesem Zeitpunkt zu einer Lohnfortzahlung von 50 %

verpflichtet, weshalb der Rekurrent bis dahin offensichtlich nur eine halbe IV-Rente erhalten hat. Erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und damit der Lohnfortzahlungspflicht, d.h. ab 1. März 2018, erhielt der Rekurrent eine volle IV-Rente. Der Anspruch des Rekurrenten auf Invalidenleistungen aus beruflicher Vorsorge wird hierdurch allerdings nicht berührt, zumal ein Aufschub nur bei fortgesetzter Zahlung des vollen Lohns in Frage kommt (Art. 26 Abs. 2 BVG). Zwar ist anhand der Akten nicht nachzuvollziehen, weshalb die C._____ die zweite Kapitalleistung erst im März 2018 an den Rekurrenten überwiesen hat. Dies kann im vorliegenden Verfahren jedoch offenbleiben, ist nach Auffassung der Steuerrekurskommission für die vorliegende Beurteilung im Sinne der Ausführungen unter E. 3.3 hiervor für die Entstehung des Anspruchs des Rekurrenten auf volle Kapitalzahlung aus beruflicher Vorsorge doch einzig massgebend, zu welchem Zeitpunkt die IV den Invaliditätsgrad von 77 % mittels Verfügung rechtskräftig festgestellt hat. Hierfür spricht auch der Umstand, dass die C._____ die Invalidenrente aus beruflicher Vorsorge mit Leistungsbescheid vom 15. Februar 2018 rückwirkend per 1. November 2017 verdoppelt hat, die C._____ mithin seit dem Zeitpunkt der Feststellung einer Vollinvalidität durch die IV von einem vollen Anspruch des Rekurrenten auf Invalidenleistungen aus beruflicher Vorsorge ausgegangen ist. Wie dargelegt, ist die fragliche IV-Verfügung bereits im Steuerjahr 2017 in Rechtskraft erwachsen. Der Rekurrent hatte somit bereits im Steuerjahr 2017 Anspruch auf die volle Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge gemäss Art. 57 Abs. 2 VR-C._____, womit deren Fälligkeit bereits in diesem Zeitpunkt gegeben war. Dass die Auszahlung erst im Jahr 2018 erfolgt ist, ist für die Frage der Besteuerung der Kapitalleistung nicht von Belang. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht beide Teilzahlungen im Steuerjahr 2017 besteuert. Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend werden die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.-- werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____ und B. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde Z. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Schmidlin